

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Володимир ФАРІОН

Розглянуто існуючі способи калькулювання собівартості продукції та досліджено можливість їх використання на спиртових заводах. Запропоновано методику оцінки собівартості супутньої продукції.

In the article are considered valid methods of costing and the possibility of their use in distilleries are investigated. Methods for assessing the cost of related products are offered.

Спиртова промисловість, як і економіка загалом, гостро реагує на сучасну фінансово-економічну кризу. Подоланню кризових явищ і забезпеченню прибутковості спиртових заводів сприятиме раціональне управління витратами останніх.

Діюча система бухгалтерського обліку зараз ще не забезпечує процес управління необхідною оперативною інформацією про фактичні витрати. Ефективний менеджмент потребує достатньої та різноманітної інформації про результати діяльності спиртових заводів. Тільки на основі якісної обліково-економічної інформації можна приймати оперативні управлінські рішення й об'єктивно аналізувати структуру витрат та собівартість продукції у спиртовій промисловості загалом.

Питання формування та використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та собівартістю продукції підприємств різних галузей досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема П. С. Безруких, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, З. В. Гуцайлук, В. А. Дерій, З. В. Задорожний, Т. П. Карпова, Н. П. Кондраков, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, В. П. Пальчук, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Дж. Форстер, Ч. Т. Хорнгрен. Проте проблеми формування та використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та собівартістю продукції власне спиртової промисловості у науковій літературі висвітлено недостатньо.

Метою дослідження є вивчення і систематизація сучасних концепцій формування та використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та собівартістю продукції й розроблення рекомендацій щодо їх застосування на спиртових заводах.

Термін «концепція» (conceptio) перекладається з латинської мови: по-перше, як система поглядів, те чи інше розуміння явищ, процесів; по-друге, як єдиний, визначальний задум, провідна думка якого-небудь твору, наукової праці тощо. Будь-яка концепція управління діяльністю промислового підприємства має бути гнучкою, інтегрованою і відкритою, включати принципи, прийоми і способи, методи і методики, процедури, алгоритми, схеми і моделі [1].

Зважаючи на це, під концепцією формування та використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та собівартістю продукції потрібно розуміти способи підготовки інформації про витрати та собівартість, яка була б корисною для прийняття управлінських рішень.

За всіх способів калькулювання собівартості витрати на виготовлення продукції обчислюють за калькуляційними статтями, а собівартість одиниці конкретного виробу – або за калькуляційними статтями, або шляхом розрахунку відносно загальної суми витрат.

Обираючи спосіб калькулювання собівартості продукції, необхідно правильно деталізувати виробничі витрати за окремими видами (однорідними групами) продукції, що виробляється, або за стадіями її виготовлення. Така деталізація забезпечує достатню точність і достовірність калькуляційних розрахунків без ускладнення техніки облікової реєстрації витрат виробництва.

Аналіз праць зарубіжних учених дає змогу виділити основні способи калькулювання собівартості, що застосовують на практиці (рис. 1).

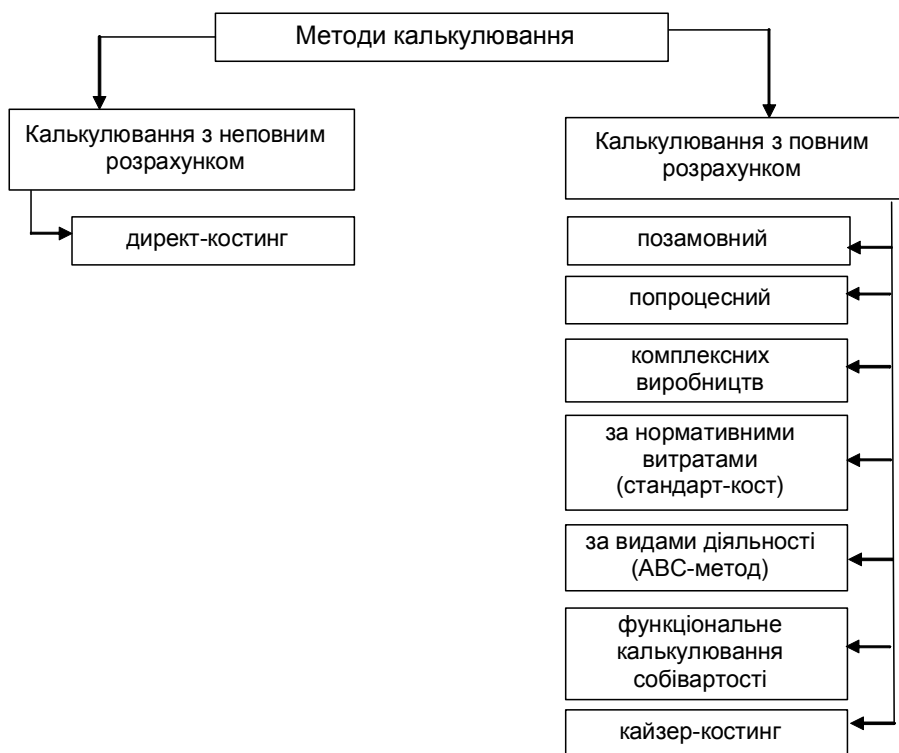


Рис. 1. Методи калькулювання собівартості продукції

З усіх використовуваних методів калькулювання собівартості на особливу увагу заслуговують два основних – «директ-костинг» і «стандарт-кост».

Особливістю «директ-костингу» є те, що при розрахунку собівартості продукції до уваги беруть лише прямі витрати і змінну частину непрямих (загальновиробничих) витрат.

Цьому методу властиві як переваги, так і недоліки. Застосування системи «директ-костинг» дає змогу: 1) встановити зв'язок і пропорції між окремими видами витрат; 2) знаходити найвигідніше співвідношення між ціною та обсягом виробництва продукції; 3) спростити нормування, планування, облік і контроль витрат; 4) аналізувати зміни маржинального доходу; 5) виявляти вплив постійних витрат на величину прибутку без глибокого аналізу; 6) розширити аналітичні можливості обліку.

Незважаючи на властиві системі «директ-костинг» переваги, її впровадження і використання пов'язане з низкою проблем, а саме: 1) складно поділити витрати на постійні та змінні; 2) нема інформації про повну собівартість продукції; 3) встановлюючи ціну на продукцію, необхідно забезпечити покриття всіх витрат. На спиртових заводах собівартість спирту калькулювати методом «директ-костинг» недоцільно, оскільки у структурі витрат переважають постійні витрати, які за цим методом у собівартість продукції не включаються.

Що ж стосується методу «стандарт-кост», то він ґрунтується на попередньому визначенні собівартості або передбаченні кошторисних витрат на виробництво продукції. Окрім цього, як слушно зазначає О. П. Півнюк, цей метод дає змогу обліковувати лише те, що має відбутись, а не те, що відбулося; враховується не реальне, а належне; обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли [3, с. 73]. Для застосування цього методу на практиці потрібно чітко встановити норми витрат сировини

і матеріалів, праці, робочого часу, заробітної плати тощо, при цьому встановлені норми мають бути незмінними протягом усього виробничого циклу.

Перевагами методу «стандарт-кост» є: на основі встановлених стандартів можна завчасно визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію продукції; він дозволяє контролювати й оперативно скорочувати перевитрати виробництва; дає змогу обчислити собівартість одиниці виробу для встановлення цін; полегшує складання звіту про результати виробництва та реалізації продукції, що планує отримати підприємство [5, с. 4].

На протигагу цьому методів на початку 1930-х рр. у колишньому СРСР був розроблений нормативний метод, суть якого в тому, що фактичну собівартість обчислюють алгебраїчним сумуванням нормативної собівартості, змін норм та відхилень від норм, що стосуються певного виробу. При цьому зміни норм і відхилення від норм відносять на конкретний вид продукції або за прямою ознакою, або, у випадку неможливості прямого віднесення, розподіляють пропорційно до нормативних витрат. Залежно від обраної методики, їх або розподіляють між готовою продукцією і незавершеним виробництвом пропорційно до нормативних витрат, або повністю відносять на собівартість готової продукції.

За нормативного калькулювання необхідно завчасно розробляти адекватний технологічний процес виготовлення продукції. Його відсутність або нечіткість призводить до відхилень фактичних витрат на виробництво від нормативних.

Слід зазначити, що нормативний метод не застосовують широко в оперативному управлінні процесом виробництва, оскільки:

- при його розробці не були враховані окремі методологічні принципи методу «стандарт-кост». Замість того, щоб відображати витрати матеріальних ресурсів за обґрунтованими нормами та порівнювати їх із фактичними витратами (як це відбувається у зарубіжному обліку), в Україні і в синтетичному, і в аналітичному обліку витрати відображають чомусь спершу за фактичними даними, а вже після цього поряд із фактичними даними проставляють норми та окремою графою – відхилення;
- через відсутність науково обґрунтованих об'єктивних норм замість економії витрат системними стали крадіжки [5, с. 6].

Враховуючи, що процес виготовлення спирту етилового ректифікованого складається з кількох етапів, то й саме калькулювання його собівартості цілком можливо і доцільно проводити поетапно.

На першому етапі за допомогою елементів нормативного методу і методу «стандарт-кост» калькулюється собівартість одного декалітра умовного спирту-сирцю (вона враховує вартість всіх отриманих спиртопродуктів та втрати спирту при ректифікації). Цей показник необхідний для порівняльного аналізу собівартості продукції різних підприємств і складання зведених калькуляцій щодо галузі.

На другому етапі на основі собівартості умовного спирту-сирцю необхідно розрахунковим методом визначити фактичну собівартість окремих продуктів, отриманих у результаті брагоректифікації, а саме: ректифікованого спирту різних сортів, сивушних олій і ефіро-альдегідної фракції. Собівартість ж кінцевої продукції доцільно калькулювати шляхом проведення спеціального розрахунку на основі загальних витрат без застосування нормативних калькуляцій.

Слід також зазначити, що, поряд із нормативним методом, виокремлюють ненормативний та комбінований методи. Характеризуючи ненормативні методи калькулювання собівартості продукції, В. П. Пальчук передбачав можливою їхню реалізацію такими способами: прямого розрахунку; виключення витрат; підсумовування витрат; їх розподілу [2, с. 98]. До перерахованих способів ненормативного калькулювання собівартості продукції можна долучити спосіб коефіцієнтів і розподілу витрат (рис. 2.)

Спиртові заводи, які не впровадили нормативного методу та методу «стандарт-кост», калькулюють собівартість переважно методом прямого розрахунку.

Однак для калькулювання собівартості продукції підприємства досліджуваної галузі, паралельно з нормативним методом, можуть також використовувати або метод виключення витрат, або метод їхнього розподілу між взаємопов'язаними видами виробів. Іншими словами, на спиртових заводах доцільно використовувати комбінований метод, що передбачає поєднання кількох способів обчислення собівартості. Це аргументовано тим, що при калькулюванні собівартості шляхом розподілу витрат між різними видами продукції застосувати нормативний метод калькулювання просто неможливо.

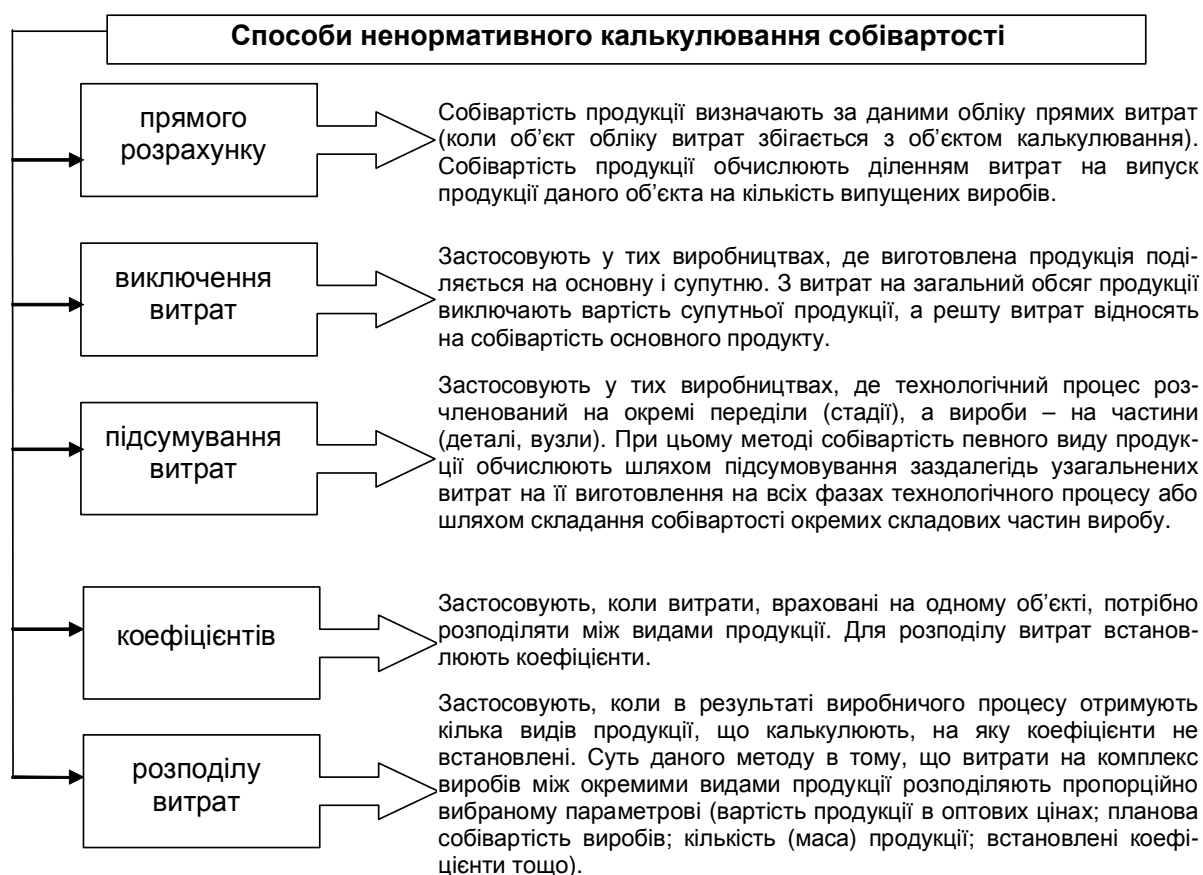


Рис. 2. Способи ненормативного калькулювання собівартості продукції

Важливе значення при калькулюванні собівартості продукції у спиртовій промисловості має також визначення обсягу і собівартості незавершеного виробництва.

Враховуючи, що стандартом бухгалтерського обліку 9 «Запаси» порядок визначення обсягів незавершеного виробництва не регламентований, підприємства можуть самостійно обирати облікову політику стосовно цього об'єкта обліку. Зокрема, свого часу В. П. Пальчук запропонував виділяти у спиртовій промисловості три можливих способи визначення обсягу незавершеного виробництва: на основі даних інвентаризації; за даними оперативного обліку незавершеного виробництва в цехах; із урахуванням даних бухгалтерського обліку виробничих витрат і обсягу випуску продукції за звітний період [2, с. 100].

Найточнішим способом визначення обсягів незавершеного виробництва є інвентаризація. У випадку неможливості чи недоцільності її проведення, а також коли нема оперативної інформації, яка реально відображала б рух залишків незавершеного виробництва, обсяги останнього обчислюють за даними бухгалтерського обліку.

При визначенні обсягів незавершеного виробництва спиртових заводів потрібно враховувати всі технологічні стадії, на яких перебувають сировина та незавершені продукти виробництва спирту (напівпродукти), а саме: кількість сировини, що надійшла у виробництво, але на момент інвентаризації не перероблена (дріжджове і бродильне відділення) та кількість спирту, виявленого в апараті і зафіксованого в акті завантаження ним брагоректифікаційної установки.

Для визначення кількості сировини, що залишилась у незавершеному виробництві на момент інвентаризації, комісія за 72 годин (якщо процес бродіння триває три доби) або за 48 годин (якщо процес бродіння – дві доби) встановлює номер бродильного апарата, в якому має завершитися процес бродіння у звітному місяці.

До початку розрахунку залишків незавершеного виробництва подачу сировини на виробництво необхідно регулювати так, щоби бункери та інші забірники були повністю звільнені від її залишків, а розварена й оцукрена маса зі всього обладнання відділення розварювання та оцукрення була повністю передана в бродильне відділення.

Переконавшись, що сировина в бункерах та інших забірниках відсутня, комісія зобов'язана зафіксувати ще й залишки продуктів (солоду і дріжджів у дріжджанках), не перероблених на спирт до моменту заміру при інвентаризації. Такі залишки у розрахунок не беруться.

Залежно від тривалості процесу виробництва оцінювати незавершене виробництво можна різними способами. На підприємствах із безперервним процесом виробництва з однаковими залишками незавершеного виробництва на початок і на кінець місяця при обчисленні собівартості такі залишки можна не враховувати.

На підприємствах із нетривалим виробничим циклом і незначними обсягами незавершеного виробництва величину останнього обчислюють тільки за нормативною вартістю основної сировини. Всі інші виробничі витрати повністю відносять на собівартість готової продукції.

При визначенні обсягу незавершеного виробництва за фактичною масою розміщеної в ньому сировини кожний вид сировини перераховують в умовний крохмаль, а вартість такої сировини відображають в акті інвентаризації залишків сировини і незавершеного виробництва. У випадку виділення в окрему калькуляційну статтю заготівельно-складських витрат в акті слід передбачити окремий рядок, що віддзеркалював би загальну їхню суму в незавершеному виробництві.

У зв'язку з тим, що показана в акті інвентаризації сировина вже видозмінена, її залишки слід відображати в обліку на субрахунок 231 «Основне виробництво» за статтею «Незавершене виробництво».

Фактичні витрати основної сировини в натуральних одиницях і в перерахунку на абсолютний крохмаль (у натуральному і вартісному вимірах) відображають у звіті про витрачання на виробництво основної сировини. При щомісячній інвентаризації незавершеного виробництва також раз на місяць необхідно складати звіт, а у випадку декадної інвентаризації – за кожен декаду. Інформаційною базою для складання звітів про витрачання на виробництво основної сировини є акти про проведення інвентаризації незавершеного виробництва. За самостійного виробництва солоду витрати основної сировини на його приготування в звіті виділяють в окрему статтю.

Оскільки незавершене виробництво в спиртовій промисловості оцінюють лише за вартістю основної сировини, у відомостях зведеного обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції цей показник можна не відображати. У цих відомостях показують тільки нормативні й фактичні витрати на виробництво, за рахунок яких формується собівартість випущеної продукції, а також собівартість кінцевого браку.

У випадку калькулювання фактичної собівартості продукції треба також враховувати виявлені при інвентаризації нестачу або лишки незавершеного виробництва. Величину нестач (лишків) незавершеного виробництва коригують з урахуванням зміни витрат на товарний випуск продукції.

Слід зауважити, що спиртові заводи можуть здійснювати ще й вторинну переробку спирту власного виробництва, який раніше використовувався для промивання залізничних цистерн, спиртових бочок тощо. Обсяг цього спирту в декалітрах списують на виробництво за його фактичною собівартістю на статтю «Сировина й основні матеріали», а отриманий перероблений спирт оприбутковують на рахунок готової продукції за його собівартістю. При розрахунку виходу такого спирту з тонни умовного крохмалю в переробленій сировині отриманий спирт механічно виключають із загальної кількості оприбуткованої продукції із застосуванням спеціального коефіцієнта, величина якого залежить від кількості повторно переробленого спирту.

При обліку витрат за нормативним методом чи «стандарт-кост» витрати за поточними нормами випуску продукції визначають множенням встановленої в нормативній калькуляції норми за кожною статтею витрат на кількість одиниць випущеної продукції.

Отже, оскільки зміна залишків незавершеного виробництва впливає на собівартість продукції, їх відображати слід бухгалтерськими записами на синтетичних рахунках усіма спиртовими заводами.

Особливістю досліджуваних підприємств є те, що при виробництві спирту утворюються ще й супутні продукти, тому при калькулюванні собівартості спирту собівартість супутніх цих продуктів також потрібно обов'язково враховувати.

У П(С)БО 16 зазначено, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яку реалізують, і вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, яку використовують на підприємстві [4]. Тобто, якщо підприємство хоче продавати супутню продукцію, то воно має спочатку оцінити її за справедливою вартістю. Оцінка супутньої продукції за справедливою вартістю означає визначення ціни реалізації аналогічної готової продукції за вирахуванням витрат на довершення, реалізацію та надбавки (прибутки). Якщо ж підприємство використовує супутню продукцію при виробництві іншої продукції, то при оцінці супутньої продукції слід враховувати ціну можливого використання останньої.

Відсутність єдиної методики визначення вартості супутньої продукції призводить до встановлення окремими спиртовими заводами на один і той самий продукт різних цін (табл. 1).

Таблиця 1

**Собівартість супутньої продукції
(ефіроальдегідна-фракція, сивушні олії)**

№ з/п	Назва спиртозаводу	Собівартість одиниці продукції, грн.
1.	Залозецький	1,18
2.	Залучанський	0,08
3.	Козлівський	0,03
4.	Кобилівський	1,27
5.	Марилівський	1,02
6.	Новосілівський	1,09

Наведені в таблиці дані свідчать, що на Залучанському та Козлівському спиртових заводах собівартість супутньої продукції є найнижчою (0,08 грн. та 0,03 грн. відповідно). Однак на інших заводах собівартість одиниці продукції в десятки разів більша і коливається від 1,02 грн. на Марилівському до 1,27 грн. на Кобилівському спиртових заводах.

Така суттєва різниця у собівартості супутньої продукції негативно впливає на собівартість основного продукту – спирту, тому в досліджуваній галузі слід розробити і застосовувати єдину методику оцінки собівартості супутньої продукції.

Оскільки витрати на оплату праці, загальновиробничі й адміністративні витрати не підлягають окремому виділенню в системі обліку, то їх слід розподіляти між основною продукцією (спиртом) і супутньою (ефіро-альдегідна фракція, сивушні олії), використовуючи кошторисну ставку, розраховану окремо для постійних та для змінних витрат. При розподілі витрат сировини потрібно враховувати вміст корисних речовин у спирті та супутній продукції.

Застосування спиртовими заводами єдиної методики оцінки собівартості супутньої продукції призведе до суттєвого зростання її вартості. Враховуючи досвід зарубіжних країн (США, Угорщини, Польщі), таке підвищення буде обґрунтованим, оскільки високі ціни на супутню продукцію стимулюватимуть її ефективне використання та сприятимуть підвищенню зацікавленості менеджерів у її достовірному обліку та контролю.

Водночас це вплине на зниження собівартості основної продукції – спирту і позитивно позначиться на результатах діяльності спиртових заводів. Оскільки спиртові заводи внутрішній облік виходу супутньої продукції практично не ведуть, дані про неї в звітності не фігурують, а у Плані рахунків бухгалтерського обліку навіть не передбачено ні синтетичного рахунку, ні субрахунку для її обліку (в Інструкції про застосування Плану рахунків передбачено лише синтетичний субрахунок 20.9 «Інші матеріали» для обліку відходів виробництва, але супутня продукція не належать до відходів, а є швидше готовою продукцією), то з метою створення передумов для забезпеченням належного обліку і контролю за супутньою продукцією потрібно:

– фінансовий облік супутньої продукції вести на окремому субрахунку бухгалтерського обліку 26.9 «Супутня продукція», що входить до рахунку 26 «Готова продукція». За дебетом відображати надходження з виробництва супутньої продукції за розрахованими цінами, а за кредитом – вибуття цієї продукції за обраним методом оцінки вибуття запасів;

– в управлінському обліку, залежно від того, як було використано супутню продукцію, її слід відображати на відокремлених рахунках. Так, для обліку супутньої продукції, призначеної для подальшого використання на підприємстві (для виробництва інших видів продуктів), потрібно використовувати рахунок «Супутня продукція для власного використання», а у разі її продажу – «Супутня продукція для реалізації». Необхідність виділення даних рахунків обумовлена тим, що супутні продукти оцінюють по-різному, залежно від того, на що їх використовують.

За даними зведеного обліку витрат на виробництво складають калькуляції фактичної собівартості продукції, які використовують для контролю виконання плану за собівартістю товарної продукції загалом та її окремих видів. Зміст калькуляційного листа і його форма визначаються особливостями технології та організації виробництва, а також характером продукції, що виробляють.

Після відображення в основному розділі звітної калькуляції (з виділенням найважливіших видів витрачених матеріальних ресурсів) планового і фактичного випуску продукції необхідно також подати інформацію про витрати на одиницю продукції, про ціну одиниці продукції та її собівартість (за планом і за звітом); витрати на фактичний випуск продукції (за плановою собівартістю і за складом), а також, для порівняння, про фактичну собівартість одиниці продукції за попередній рік. У калькуляціях необхідно вказувати діючу оптову ціну підприємства, за якою оцінено продукцію.

Крім цього, на підприємствах, що застосовують нормативний метод обліку, в звітних калькуляціях необхідно відображати фактичну собівартість із зазначенням витрат у межах норм та відхилень від норм у результаті їх перегляду і зміни.

У спиртовій галузі важливо забезпечити оптимальну періодичність складання калькуляції. Зазвичай калькуляції складають щомісячно з метою виявлення витрат на випуск продукції. На підприємствах із сезонним характером виробничого циклу може бути інша періодичність калькуляції.

Практична реалізація запропонованого означатиме створення сприятливих передумов для чіткого розподілу витрат між основною і супутньою продукцією, адекватного відображення у первинних документах інформації про планову, фактичну собівартість, а також відхилень фактичної собівартості від планової при її узагальненні.

Література

1. Гришко Н. В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н. В. Гришко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.librar.org.ua/sections_load.php?s
2. Пальчук В. П. Учет и калькулирование себестоимости продукции бродильных производств / В. П. Пальчук. – М. : Пищевая промышленность, 1980. – 128 с.
3. Півнюк О. П. Переваги та проблеми методу «стандарт-кост» над нормативним методом обліку затрат на підприємствах споживчої кооперації України / О. П. Півнюк // Економічні науки : зб. наук. пр. Луцьк. нац. тех. ун-ту. Серія «Облік і фінанси». – 2012. – Вип. 9, Ч. 3. – С. 69–76.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com>.
5. Сльозко Т. Методи обліку витрат «Стандарт-кост» і нормативний: історія і сучасність / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 3–8.